

Audience publique du 6 mai 2013

Recours formé par Monsieur, (Afrique du Sud)
contre une décision de retenue sur les tantièmes
en matière de retenue d'impôts sur les tantièmes

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 28239 du rôle et déposée le 29 mars 2011 au greffe du tribunal administratif par Maître Yves Prussen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur, membre du collège des commissaires de la société en commandite par actions et de la société en commandite par actions, demeurant à (Afrique du Sud),, portant recours contre « *la retenue d'impôts faite sur la rémunération qui lui a été payée par le* » ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 27 juin 2011 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la déclaration litigieuse ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Maître Michel Marques Pereira, en remplacement de Maître Yves Prussen, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

En date du 8 février 2010, Monsieur fit soumettre par son litismandataire au directeur de l'administration des Contribution directes, ci-après dénommé « le directeur », la question de savoir si le membre d'un collège des commissaires d'une société en commandite par actions, fonction exercée par lui au sein des sociétés en commandite par actions, et devrait se voir soumettre à la retenue à la source sur les tantièmes et les jetons de présence. Dans le courrier précité, il fit exposer que suivant son interprétation de l'article 16 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République d'Afrique du Sud, tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Luxembourg, le 23 novembre 1998, dénommée ci-après « la Convention », qui traite des rémunérations à percevoir en qualité de membre d'un conseil d'administration ou de surveillance, cet article ne devrait viser que le conseil de surveillance d'une société anonyme et non pas ni le commissaire d'une société anonyme ni les membres d'un collège des commissaires d'une société en commandite par actions. Il fit dans ce contexte état de ce que le texte anglais de la Convention différerait du texte français dans la mesure où le texte anglais ne viserait que les « *directors' fees* », ce qui, à son avis, devrait conforter son interprétation suivant laquelle les rémunérations des membres du collège des

commissaires ne devraient pas être visées par ledit article 16. Il arriva partant à la conclusion qu'en sa qualité de membre d'un collège de commissaires d'une société en commandite par actions et résident sud-africain, il devrait exclusivement être imposable en Afrique du Sud et ne pas faire l'objet d'une retenue à la source au Luxembourg au sujet des revenus précités.

Dans son courrier du 25 mars 2010, le directeur prit position en informant le litismandataire de Monsieur de ce que « *la rémunération touchée par un résident de l'Afrique du Sud en tant que commissaire des sociétés en commandite par actions de droit luxembourgeois et est imposable au Luxembourg en vertu de l'article 16 de la Convention fiscale conclue entre le Luxembourg et l'Afrique du Sud* », au motif que « *les activités de surveillance exercées par un commissaire d'une société de capitaux sont visées par cet article* ».

Le courrier précité du 25 mars 2010 fut complété par une motivation supplémentaire tirée de la loi modifiée du 10 août 1915 sur les sociétés commerciales, envoyée au litismandataire de Monsieur par un courrier du directeur du 7 juillet 2010.

En date du 17 mars 2011, un administrateur de la société anonyme ... signa pour compte de la société en commandite par actions une déclaration sur la retenue d'impôts sur les rémunérations des administrateurs, destinée à l'administration des Contributions directes, dont il ressort notamment que pour la période allant du 16 septembre 2010 au 15 mars 2011 Monsieur a bénéficié d'une rémunération de euros dont un montant de euros a été retenu au titre de la « *withholding tax* ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 29 mars 2011, Monsieur a fait introduire un recours non autrement déterminé afin de faire « *constater [par le tribunal] que les rémunérations [lui] versées (...) en raison de sa participation au collège des commissaires de et de sont exclusivement imposables en Afrique du Sud* », en priant le tribunal d'« *ordonner la restitution par l'Administration de l'Enregistrement de l'impôt prélevé à la source sur cette rémunération* ».

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours ainsi introduit par Monsieur, au motif d'un *omisso medio*. En effet, le délégué du gouvernement estime que l'acte entrepris par le demandeur constituerait la déclaration de la retenue sur les tantièmes signée le 17 mars 2011 et que dans la mesure où cette déclaration serait à considérer comme constituant un bulletin non écrit au sens du paragraphe 212 de la loi générale des impôts, communément appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », un tel bulletin d'impôt, même non écrit, pourrait uniquement être déféré directement au tribunal administratif après l'introduction soit d'une réclamation au titre du paragraphe 228 AO soit d'une demande en application du paragraphe 131 AO et à condition qu'aucune décision directoriale définitive ne soit intervenue dans le délai de six mois à partir d'une telle demande. Or, en l'espèce, aucune réclamation au sens du paragraphe 228 AO n'aurait été introduite à l'encontre du bulletin d'impôt non écrit précité du 17 mars 2011 devant le directeur dans le délai de trois mois, de sorte que ce bulletin serait actuellement coulé en force de chose jugée.

Il échet tout d'abord de retenir que le fait par l'administration d'accepter le paiement d'un montant déterminé du chef de retenue d'impôts sur revenus de capitaux prélevée sur les revenus distribués et la déclaration afférente de la part du débiteur de revenus de capitaux doit être considéré comme constitutif d'un bulletin d'impôts non écrit pris à l'égard du débiteur des revenus de capitaux lui imposant l'obligation de prélever des revenus distribués le

montant retenu et de verser ce dernier au Trésor (cf. Tipke-Kruse : *Reichsabgabenordnung*, 1^{ère} éd. 1961, ad § 212 A 2 ; Jean Olinger : *La procédure contentieuse en matière d'impôts directs*, Études Fiscales n^{os} 81/82/83/84/85, n° 17, p.73 ; trib.adm. 23 juillet 2003, n°15907 du rôle). Il échet encore de constater qu'au vœu des dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, en matière de bulletins de retenue d'impôts sur revenus de capitaux, le tribunal n'est compétent que pour statuer sur le recours dirigé contre une décision du directeur statuant sur une réclamation portée devant lui contre des bulletins ou pour statuer sur un bulletin d'impôt au cas où une décision directoriale n'est pas intervenue dans un délai de six mois à partir de la réclamation.

Ce même principe doit s'appliquer pour toutes les autres retenues à la source en matières d'impôts sur le revenu, et plus particulièrement en matière de retenues d'impôts sur les tantièmes.

En l'espèce, comme le demandeur a dirigé son recours contre la déclaration de retenue sur les tantièmes effectuée par le gestionnaire de la société en commandite par actions dont il est membre du collège des commissaires et comme suivant les précisions qui précèdent, ladite déclaration est à considérer comme bulletin d'impôts, il y a lieu d'en tirer la conclusion que le demandeur a entendu diriger son recours contentieux sous examen contre un bulletin d'impôts.

Ainsi, du fait par le demandeur d'avoir dirigé son recours contre le bulletin d'impôts non écrit précité du 17 mars 2011, consistant dans la déclaration de la retenue sur les tantièmes, sans avoir dirigé contre ledit bulletin une réclamation devant le directeur, son recours contentieux est à déclarer irrecevable *omisso medio*, sans qu'il n'y ait lieu de prendre plus amplement position sur les autres moyens et arguments développés par le demandeur.

Quant à la demande présentée par le demandeur tendant à voir ordonner à l'administration des Contributions directes de lui restituer « *l'impôt prélevé à la source sur cette rémunération* », cette demande est à déclarer irrecevable à défaut de base légale autorisant les juridictions administratives à ordonner de telles injonctions à l'encontre de l'administration fiscale¹.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare le recours irrecevable ;

déclare irrecevable la demande tendant à obtenir la restitution par l'administration des Contributions directes de l'impôt prélevé à la source, telle que présentée par le demandeur ;

condamne le demandeur aux frais.

¹ v. trib.adm. 6 janvier 1999, n°10599 du rôle, Pas. adm. 2012, v° Impôts n°753 et autres références y citées.

Ainsi délibéré par:

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Françoise Eberhard, vice-président,
Anne Gosset, premier juge,

et lu à l'audience publique du 6 mai 2013, par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

Monique Thill

p. Carlo Schockweiler emp.
Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 6 mai 2013

Le greffier du tribunal administratif